

## **COUR ADMINISTRATIVE**

Numéro du rôle : 25846C

Inscrit le 25 juin 2009

---

**Audience publique du 14 janvier 2010**

**Appel formé par  
Madame ... -..., ...  
contre un jugement du tribunal administratif du 18 mai 2009 (n° 24623 du rôle)  
ayant statué sur son recours dirigé contre des bulletins d'impôt émis par le  
bureau d'imposition ...  
en matière d'impôts sur le revenu et la fortune**

---

Vu la requête d'appel inscrite sous le numéro 25846C du rôle et déposée au greffe de la Cour administrative le 25 juin 2009 par Maître Jean-Pierre WINANDY, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de Madame ... -..., demeurant à L-..., dirigée contre un jugement du tribunal administratif du Grand-Duché de Luxembourg du 18 mai 2009 (n° 24623 du rôle), à travers lequel le tribunal s'est déclaré incompétent pour connaître du recours principal en réformation pour déclarer recevable mais non fondé le recours subsidiaire en annulation dirigé contre des bulletins de l'impôt sur le revenu et de l'impôt sur la fortune des années 1997 à 2004 ainsi que des bulletins de calcul de la contribution dépendance des années 1999 à 2004, tous émis à son encontre le 22 août 2007 par le bureau d'imposition ... de la section des personnes physiques de l'administration des Contributions directes, tout en la condamnant aux frais ;

Vu le mémoire en réponse déposé au greffe de la Cour administrative le 11 septembre 2009 par Madame le délégué du gouvernement Monique ADAMS ;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe de la Cour administrative le 21 septembre 2009 par Maître Jean-Pierre WINANDY au nom de Madame ... -... ;

Vu les pièces versées au dossier et notamment le jugement entrepris ;

Le rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Maître Geoffrey SCARDONI, en remplacement de Maître Jean-Pierre WINANDY, et Madame le délégué du gouvernement Monique ADAMS en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 17 novembre 2009.

---

Sur transmission d'informations par l'administration de l'Enregistrement et des Domaines, appelée ci-après « l'AED », en dates des 7 et 12 janvier 2005 au sujet notamment d'avoirs

ayant existé au nom de feu Monsieur ... .., époux de Madame ... .., auprès de deux établissements de crédit établis à Luxembourg, le bureau d'imposition ... de la section des personnes physiques du service d'imposition de l'administration des Contributions directes, ci-après « le bureau d'imposition », par application du paragraphe 205 (1) de la loi générale des impôts dite « *Abgabenordnung* » (AO), demanda en date du 21 mai 2007 à Madame ...-... de bien vouloir compléter les déclarations fiscales des années 1997 à 2005 par la production des informations respectivement des documents relatifs aux mouvements des comptes bancaires auprès des deux instituts bancaires y plus amplement spécifiés ainsi que les certificats de la ou des pensions en provenance de la France ou bien des virements des montants touchés par feu son mari et elle-même pour les années 2002 à 2005. Sur transmission des données sollicitées au bureau d'imposition le 2 juillet 2007, ce dernier informa l'intéressée de son intention de procéder à des impositions rectificatives relativement aux années 1997 à 2001 ainsi qu'à des impositions définitives relativement aux années 2002 à 2004 aussi bien concernant l'impôt sur le revenu que l'impôt sur la fortune. Après avoir recueilli les objections afférentes de l'intéressée, le bureau d'imposition émit en date du 22 août 2007 les bulletins de l'impôt sur le revenu et les bulletins de l'impôt sur la fortune relatifs aux années 1997 à 2004 ainsi que les bulletins de calcul de la contribution dépendance relative aux années 1999 à 2004 en conséquence des projets préalablement lui soumis consistant concrètement en des majorations des « *autres éléments de fortune* » à hauteur de montants variant entre 267.376.542 LUF au 1<sup>er</sup> janvier 1997 à 7.903.408 EUR respectivement au 1<sup>er</sup> janvier des années 2002 à 2004 concernant l'impôt sur la fortune ainsi que les augmentations des intérêts non déclarés y correspondantes concernant le revenu imposable pour chacune des années concernées.

En date du 20 novembre 2007, Madame ...-... introduisit auprès du directeur de l'administration des Contributions directes une réclamation dirigée à l'encontre de l'ensemble des bulletins ci-avant cités émis le 22 août 2007. A défaut de décision directoriale, elle fit introduire en date du 15 juillet 2008 au greffe du tribunal administratif un recours tendant principalement à la réformation et subsidiairement à l'annulation des différents bulletins en question dans le sens des conclusions contenues dans sa dite réclamation.

Par jugement du 18 mai 2009, le tribunal administratif se déclara incompétent pour connaître du recours principal en réformation, tout en déclarant le recours subsidiaire en annulation recevable mais non fondé et en condamnant la demanderesse aux frais. Le tribunal retint d'abord que d'après l'article 3 (1) de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif le tribunal était amené à connaître comme juge du fond d'un recours en réformation lorsque les lois spéciales lui attribuent cette compétence tandis que l'article 8 (3) 1 de la même loi ne lui conférerait compétence pour connaître comme juge du fond d'un recours dirigé directement contre les décisions du directeur de l'administration des Contributions directes, mais non pas directement contre les bulletins d'imposition à la base d'une réclamation restée non traitée par le directeur pendant plus de 6 mois. Par voie de conséquence, le tribunal se déclara incompétent pour connaître du recours en réformation, seul le recours en annulation ayant été déclaré recevable.

Au fond, le tribunal cadra le litige en ce sens qu'il estima être constant que les époux ...-... n'avaient pas indiqué les intérêts actuellement litigieux dans leurs déclarations fiscales respectives pour les années en cause mais s'étaient soustraits à leur obligation légale de déclaration afférente, de sorte que les revenus en question n'ont concrètement pas été imposés alors que de par leur nature ils étaient normalement imposables au titre des années fiscales concernées pour en conclure que le litige n'a pas pour objet le principe même de l'imposition

des intérêts touchés au titre de revenus de capitaux, mais se limiterait à la question de savoir si le bureau d'imposition avait utilement pu procéder à l'imposition litigieuse à partir d'informations qui lui ont été communiquées par l'AED. Sur la violation alléguée par Madame ...-... des dispositions de l'article 9 de la loi du 23 décembre 2005 portant 1. introduction d'une retenue à la source libératoire sur certains intérêts produits par l'épargne mobilière ; 2. abrogation de l'impôt sur la fortune dans le chef des personnes physiques ; 3. modification de certaines dispositions de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu, le tribunal retint, à partir de l'objet de ladite loi et du cadre légal général de celle-ci, que la retenue y prévue s'applique aux intérêts courus depuis le 1<sup>er</sup> juillet 2005, mais payés après le 1<sup>er</sup> janvier 2006. Suivant le tribunal, il se dégage du libellé de l'objet de ladite loi qu'elle a essentiellement pour objet non pas d'introduire un nouvel impôt sur les revenus, mais d'introduire une nouvelle modalité de recouvrer l'impôt dû sur certains intérêts payés au Luxembourg suivant un paiement moyennant retenue à la source libératoire à effectuer par l'agent payeur. Le tribunal d'analyser ce mécanisme à la fois en une réduction de la charge fiscale et en une simplification de l'imposition en l'absence de l'obligation de déclaration sur ces revenus, tandis que l'intervention active de l'agent payeur était désormais requise. Le tribunal retint que le législateur a mis en place certaines garanties pour préserver le secret bancaire dans le cadre de l'application du nouveau régime de retenue. L'interdiction énoncée à l'article 9 de la loi du 23 décembre 2005 constituerait ainsi le corollaire au système nouvellement mis en place, de sorte à se rapporter implicitement mais nécessairement aux seules informations concernant les revenus soumis à la retenue libératoire, c'est-à-dire les informations rendues accessibles et dévoilées par application du système nouvellement mis en place de la retenue libératoire, interprétation confirmée suivant le tribunal sur base des travaux parlementaires préalables à l'adoption de la loi. Dans la mesure où les informations communiquées dans le cas d'espèce au bureau d'imposition avaient été échangées avant l'entrée en vigueur de la loi du 23 décembre 2005 et révélées dans le cadre de l'application de la nouvelle retenue à la source mais ayant une origine étrangère au cadre légal de ladite loi pour avoir émané de l'AED, l'interdiction d'utilisation inscrite à son article 9 n'était pas appelée à déployer ses effets à l'encontre de ces informations dans le sens préconisé par la demanderesse. Le recours a été déclaré non fondé en conséquence.

Par requête d'appel déposée au greffe de la Cour administrative le 25 juin 2009, Madame ...-... a fait entreprendre le jugement précité du 18 mai 2009 dans le sens de le voir réformer pour voir constater en ordre principal l'inexistence des bulletins d'imposition rectificatifs critiqués, tous émis le 22 août 2007, pour défaut de signature par un auteur désigné par un nom et un prénom, en s'appuyant sur un jugement du tribunal administratif du 4 mai 2009 (n° 24361 du rôle).

A titre subsidiaire, concernant l'application *ratione temporis* de la loi du 23 décembre 2005, l'appelante sollicite encore la réformation du jugement entrepris dans le sens de voir constater, par annulation du jugement entrepris, que l'administration des Contributions directes ci-après « l'ACD », a utilisé le 20 août 2007 des informations communiquées par l'AED et par la partie appelante aux fins d'établir une imposition relative aux impôts sur le revenu et sur la fortune nés avant l'entrée en vigueur de la loi du 23 décembre 2005 en violation de l'article 9 de cette même loi ainsi que pour voir constater que ces informations transmises aux fins d'établir les bulletins d'imposition rectificatifs ou définitifs émis le 22 août 2007 rentrent dans le champ d'application de ladite loi et pour voir déclarer en conséquence les bulletins en question contraires à ladite loi. En conséquence, l'appelante demande à voir annuler le jugement critiqué du 18 mai 2009 pour avoir été pris en violation

de la loi du 23 décembre 2005 et à voir constater la violation du secret fiscal de même qu'à voir constater et déclarer la violation de l'article 22 AO par l'AED.

Plus particulièrement l'appelante fait valoir qu'en l'espèce, les bulletins d'imposition rectificatifs et de calcul datés du 22 août 2007 n'auraient pas été émis sur base des seules informations communiquées par l'AED les 7 et 12 janvier 2005, étant donné que le bureau d'imposition n'a pas pu procéder à l'établissement d'un bulletin d'impôt sur le revenu sur base de la connaissance des seuls soldes des comptes bancaires au 31 décembre de l'année d'imposition au moment de la communication des données. Du moment que l'article 9 de la loi du 23 décembre 2005 interdirait expressément l'utilisation de celles-ci aux fins d'imposition, peu importerait encore que ces informations ont été communiquées par l'AED ou par l'administrée elle-même. D'un autre côté, ce serait en date du 22 août 2007 que le bureau d'imposition aurait contrevenu aux dispositions de la loi du 23 décembre 2005 en utilisant certains renseignements pour établir postérieurement à l'entrée en vigueur de cette loi, via des bulletins rectificatifs, des impositions relatives tant à l'impôt sur le revenu qu'à celui sur la fortune pour les années 1997 à 2004, soit pour des retenues nées avant l'entrée en vigueur de ladite loi.

Quant au champ d'application *ratione materiae* de la même loi, l'appelante souligne que ce qui importerait, ce seraient les termes de la loi et non pas les prises de positions d'une commission dans le cadre des travaux parlementaires, tel que l'énoncerait le tribunal, cette ligne de principe valant d'autant plus dans une matière comme le droit fiscal qui est d'interprétation stricte. Dans la mesure où l'article 9 de la loi du 23 décembre 2005 disposerait clairement qu'aucune information ne saurait être utilisée aux fins d'imposition pour des revenus nés avant son entrée en vigueur et que le texte légal disposerait sans distinction posée y relativement, il n'appartiendrait pas non plus aux juges d'y introduire une quelconque distinction. C'est à ce propos précis que l'appelante sollicite l'annulation du jugement critiqué.

Enfin l'appelante critique la légalité de la transmission des informations par l'AED à l'ACD en faisant valoir qu'en tant que conjoint survivant de feu Monsieur ... .. laissant des enfants communs, elle était exempte de droits de succession ce qui résulterait encore du certificat afférent émis par le receveur du bureau compétent. Elle invoque l'article 28 de la loi modifiée du 28 janvier 1948 tendant à assurer la juste et exacte perception des droits de l'enregistrement et des successions en ce qu'il dispose que les obligations prévues notamment à cet article ne s'appliquent pas si les héritiers ou autres intéressés remettent un certificat à délivrer sans frais par le receveur du bureau où la déclaration de succession a été déposée et portant qu'il s'agit d'une succession exempte de tous droits de succession pour un motif autre que le montant imposable. Il est reproché aux établissements de crédit ayant déclaré spontanément dans le cadre légal de ladite loi du 28 janvier 1948 la remise d'informations relatives aux comptes en banque inscrits au nom de feu l'intéressé à l'AED. Cette communication est désignée par l'appelante comme étant contraire au secret bancaire auquel est soumis tout établissement de crédit établi au Grand-Duché de Luxembourg et partant illégale. Elle met en doute la compatibilité de l'article 31 de la loi du 28 janvier 1948 en vertu duquel l'AED aurait communiqué les informations relatives aux comptes en banque à l'ACD avec l'article 22 AO sanctionnant pénalement toute communication d'informations entre les administrations que le contribuable n'aurait pas autorisée au préalable. Elle renvoie à l'exposé des motifs du projet de loi 5757 ayant pour objet la coopération interadministrative et judiciaire et le renforcement des moyens de l'administration des Contributions directes, de l'administration de l'Enregistrement et des Domaines et de l'administration des Douanes et

Accises, et portant modification de plusieurs lois, devenue entretemps la loi du 19 décembre 2008, retenant « *certaines incertitudes d'interprétation* » dudit article 31 de la loi du 28 janvier 1948 quant à sa compatibilité avec les exigences du paragraphe 22 AO relatif au secret fiscal pour introduire à cet escient un article spécifique appelé à mettre fin à toutes discussions et hésitations doctrinales. Partant, la base légale en vertu de laquelle l'AED aurait transmis les informations litigieuses à l'ACD serait incertaine, cette analyse valant *a fortiori*, s'agissant d'une violation du secret bancaire pour ce qui est de la communication faite des informations ainsi divulguées. En conséquence, conformément à des jurisprudences françaises citées par elle, l'appelante estime que l'utilisation de renseignements par l'ACD pour établir les bulletins litigieux est illégale sur le triple fondement que ces informations ont été obtenues en violation du secret bancaire et du secret fiscal et ont été utilisées en violation de l'article 9 de la loi du 23 décembre 2005.

L'Etat demande acte qu'il se rapporte à prudence de justice quant à la recevabilité de l'appel en la forme pour solliciter la confirmation du jugement entrepris et la condamnation de la partie appelante aux frais et dépens des deux instances.

En fait, l'Etat fait valoir que les époux ...-..., en mettant l'indication « *néant* » dans la rubrique « *autres éléments de paiements/avoirs en banque* », avaient agi en pleine méconnaissance des dispositions impératives que la loi fiscale leur impose en matière d'obligation déclarative. Ce comportement serait d'autant plus blâmable qu'il s'agirait d'une somme d'une importance considérable non déclarée. Quant à l'inexistence alléguée des bulletins d'imposition l'Etat fait valoir que le jugement de référence du tribunal administratif est actuellement entrepris en appel et il s'appuie sur un arrêt du Comité du contentieux du Conseil d'Etat du 3 juillet 1963 ainsi que sur les éléments de doctrine pour soulever que la signature d'un bulletin d'impôt n'est pas requise, du moment qu'il résulte à suffisance de droit de cet acte qu'il émane de l'ACD et notamment du bureau d'imposition compétent.

Quant au champ d'application *ratione temporis* de la loi du 23 décembre 2005 l'Etat insiste que les informations litigieuses lui transmises par l'AED en date des 7 et 12 janvier 2005 étaient ainsi à la libre disposition du bureau d'imposition dès avant l'entrée en vigueur de la loi du 23 décembre 2005 le 1<sup>er</sup> janvier 2006.

L'argumentation de l'appelante selon laquelle les bulletins litigieux n'auraient pas pu être émis sur la base des seules informations ainsi communiquées par l'AED mais sur base des informations transmises le 2 juillet 2007 par l'appelante comme réponse au courrier du bureau d'imposition lui expédié en date du 21 mai 2007 serait erronée et sans pertinence pour les besoins de la présente cause. La procédure prévue par le paragraphe 205 (3) AO ne consisterait pas nécessairement en la demande d'un « *supplément d'information* », mais surtout en un droit du contribuable d'être informé et entendu avant la prise de la décision administrative qu'auraient été en l'espèce les bulletins rectificatifs émis par la suite.

Quant à l'application *ratione materiae* de la loi du 23 décembre 2005, l'Etat fait valoir que la motivation selon lui pertinente des juges de première instance et son argumentaire déjà développé devant eux tiré du projet de loi n° 5504 à la base de la loi du 23 décembre 2005 suivant laquelle la *ratio legis* aurait été d'interdire au bureau de la retenue sur les intérêts de transmettre aux bureaux d'imposition les informations dont lui-même a pris connaissance de façon régulière lors de l'exécution de sa mission et notamment lors des vérifications de l'application correcte du système de la retenue à la source pratiquée par les différents agents payeurs avec lesquels il a été en contact. Suivant l'Etat, l'article 9 de la loi du 23 décembre

2005 ne viserait que les informations recueillies de la sorte et ne ferait que consacrer une certaine interdiction d'échange d'informations interne entre certains services de l'ACD, sans mettre pour autant en cause d'autres systèmes légaux d'échange d'informations externe entre l'ACD et d'autres administrations, notamment fiscales, mis en place antérieurement à l'année 2006. L'Etat précise encore que de manière générale, les informations transmises par l'AED sur base de la loi du 28 janvier 1948 concernent, à côté des dépôts d'épargne, également des dépôts-titres, des parts de fonds d'investissement ainsi que tous autres titres, valeurs ou objets dont les revenus ne sont pas soumis à la retenue libératoire telle qu'instaurée par la loi du 23 décembre 2005, mais qui restent imposables par voie d'assiette.

Enfin, l'Etat conclut à la régularité de la transmission des informations par l'AED à l'ACD et à sa conformité à la loi en soulignant que ces informations sont utiles et indispensables pour la détermination des impôts sur le revenu et de la fortune, surtout dans une situation de constat de comportements irréguliers et contraires à la loi dans le chef des contribuables concernés. Ce serait également en vain que l'appelante tenterait de créer l'embrouillement en soulevant une violation inexistante du secret fiscal au sens du paragraphe 22 AO et en confrontant intentionnellement les voies d'échange de renseignements entre AED et ACD par des références erronées à la législation en matière de coopération entre administrations fiscales.

L'appelante réplique quant à l'inexistence alléguée des bulletins d'imposition que non seulement le tribunal administratif, mais aussi le tribunal d'arrondissement de Luxembourg, siégeant en matière civile, auraient retenu l'annulation de bulletins d'imposition signés, plus particulièrement en matière de TVA (trib. lux 13 juillet 2007, n°s 92902 et 95408 du rôle).

Au titre de l'application *ratione temporis* de la loi du 23 décembre 2005, l'appelante critique la position de l'Etat qui consisterait à réduire l'impact de son article 9 en une disposition anodine concernant les relations d'un bureau de l'ACD avec l'autre, alors qu'en réalité, il se serait agi d'une amnistie fiscale que le législateur aurait entendu instituer. L'appelante de citer des extraits des avis de la Chambre des Métiers, de la Chambre de Commerce et du Conseil l'Etat pour souligner son propos. Elle met l'accent sur une affirmation du Conseil d'Etat suivant laquelle « *il s'agit d'une disposition atténuante qui devrait s'appliquer aux éventuels procès en cours* » (doc. parl. 5504<sup>4</sup>, avis du Conseil d'Etat, p. 7). Elle reproche aux premiers juges de passer sous silence ces aspects de la loi. Elle vise encore l'intitulé « *liquidation du passé* » pour corroborer son propos ainsi que les discours de certains membres du gouvernement à la tribune de la Chambre des Députés lors des débats parlementaires afférents.

La solution dégagée par le tribunal à travers le jugement entrepris soulèverait un autre problème de fond en ce qu'en disant que le contribuable est protégé contre toute imposition afférente aux années antérieures à 2006 lorsque l'information qui a entraîné cette imposition a été initiée par le bureau de l'ACD responsable pour la retenue à la source, alors que dans tous les autres cas il y a non-imposition, se poserait la question de savoir si ce critère de distinction – prévu par la loi selon le jugement critiqué – est un critère adéquat ou bien s'il ne doit pas céder par rapport à la Constitution pour être un critère arbitraire. Selon l'appelante, la loi ne conduirait pas inéluctablement à la conclusion dégagée par le tribunal dans le sens que le libellé « *aucune information* » est général. L'appelante suggère de poser à la Cour Constitutionnelle la question de savoir si le critère distinctif dégagé par le jugement dont appel comme étant applicable à partir de la loi du 23 décembre 2005 est un critère adapté ou non.

Considérant que l'appel est recevable pour avoir été introduit suivant les formes et délai prévus par la loi ;

Considérant que les questions de compétence de la juridiction saisie étant d'ordre public, la Cour a soulevé à l'audience le point de savoir si, en l'occurrence, la juridiction administrative est saisie d'un recours en réformation ou, comme l'ont retenu les premiers juges, d'un recours en annulation, s'agissant de l'hypothèse prévue par l'article 8 paragraphe 3 alinéa 3 de la loi précitée du 7 novembre 1996 où, après 6 mois, sur la réclamation du contribuable, le directeur n'a pas pris position ;

Considérant que les représentants des parties ayant pu prendre position à l'audience, sans que la prise d'un mémoire complémentaire ne fût nécessaire, les deux parties convergent pour dire qu'à leurs yeux respectifs un recours en réformation serait prévu dans cette hypothèse à l'instar de celle où le directeur a statué sur la réclamation portée devant lui ;

Considérant que s'il est vrai que contrairement au point 1 de l'article 8 paragraphe 3 de la loi précitée du 7 novembre 1996 qui prévoit que le tribunal administratif connaît comme juge du fond du recours dirigé contre une décision du directeur, le point 3 n'énonce pas de façon expresse quel genre de recours est prévu dans l'hypothèse visée où le directeur n'a pas statué dans les six mois du dépôt de la réclamation, force est cependant à la Cour de retenir que dans les deux hypothèses il s'agit du même maillon de la procédure, à savoir celui où le directeur s'est vu adresser une réclamation concernant les bulletins relevant, au niveau contentieux, de la compétence des juridictions administratives et où deux hypothèses se distinguent uniquement suivant que le directeur a statué ou non ;

Considérant que si on opérait la distinction retenue par les premiers juges au niveau de la nature du recours contentieux ouvert suivant l'existence ou l'absence d'une décision prise par le directeur, l'optique changerait diamétralement en fonction de ce seul élément relevant de l'unique initiative du directeur, en ce que la juridiction administrative statuerait tantôt en tant que juge de la réformation connaissant de l'entière du fond, tantôt en tant que juge de l'annulation pour ne pouvoir être saisi en substance que des seuls moyens de légalité, sans que cette distinction ne soit autrement justifiée et tout en donnant lieu à une différenciation exorbitante ;

Que ce caractère exorbitant résiderait non seulement au niveau du directeur qui, suivant qu'il statuerait ou non, conditionnerait de façon indirecte mais certaine les droits du contribuable au-delà des visées de la loi, mais encore au niveau de ce dernier qui aurait, à partir de la révolution de six mois suivant le dépôt de sa réclamation, un choix consistant à attendre pour pouvoir entrer dans le cadre, incertain, d'un recours en réformation ou à saisir immédiatement la juridiction administrative et à se retrouver dans le cadre moins large du recours en annulation, pareille différenciation ne répondant à aucun critère objectif ni rationnel ;

Considérant qu'au niveau de l'intention du législateur, il est patent que dans le cadre des impôts directs pour lesquels la compétence est dévolue par l'article 8 paragraphe 3 aux juridictions de l'ordre administratif, le but visé, en continuité de ce qui était vrai devant le comité du contentieux du Conseil d'Etat, consistait à prévoir en toute hypothèse y visée un recours en réformation pour permettre précisément à la juridiction saisie de revoir la cote de l'impôt réduit, un recours étant précisément ouvert d'après les dispositions du paragraphe 228 AO si le principe même de l'impôt est mis en cause et si, surtout et dans la majorité des cas, c'est la cote retenue par le bureau d'imposition qui est critiquée ;

Que cette trame fondamentale posée par le législateur ne saurait être mise en différenciation sur un non-dit exprès de la loi, en l'occurrence au point 3 de l'article 8 paragraphe 3 de la loi précitée du 7 novembre 1996 suivant que le directeur aura ou non toisé la réclamation au bout de six mois suivant son entrée ;

Considérant que, par réformation du jugement entrepris, il y a dès lors lieu de retenir que la juridiction administrative, saisie sur base des dispositions de l'article 8 paragraphe 3 point 3 de la loi précitée du 7 novembre 1996, dans l'hypothèse où le directeur n'a pas statué dans les six mois sur la réclamation d'un contribuable qui saisit le tribunal administratif, statue comme juge de la réformation pareillement à ce qui a lieu lorsque le directeur a toisé la réclamation en question, hypothèse visée par le point 1 dudit article 8 paragraphe 3 ;

Considérant que dans la mesure où les moyens que le tribunal a été amené à toiser en première instance se ramènent tous à des moyens de légalité, concernant plus particulièrement le principe même de l'émission des bulletins rectificatifs actuellement critiqués, sans que notamment leurs cotes respectives n'aient été mises en cause, au-delà des contestations quant à leur principe, il n'y a pas lieu, à ce stade, à renvoi du dossier devant les premiers juges afin de voir statuer à nouveau suivant les règles du recours en réformation ;

Que la Cour, dans le cadre de l'appel interjeté, est amenée à statuer elle-même suivant les règles du recours en réformation sur l'ensemble des moyens d'appel portés devant elle, au-delà des solutions apportées par les premiers juges par rapport aux bulletins d'imposition querellés à la base du recours introduit en première instance ;

Considérant que relativement au moyen de l'appelante tiré de la non-signature des bulletins d'imposition litigieux, il convient tout d'abord de constater que la loi fiscale ne contient certes aucune prescription exigeant à peine de nullité qu'un bulletin doive être signé, sans que pour autant il faille retomber dans l'application du formalisme de droit commun auquel est soumis tout acte administratif en général ;

Considérant qu'en effet, l'AO instaure un régime de procédure en matière d'impôts directs qui est considéré comme « *réglementation exhaustive respectueuse des droits du contribuable* » (cf. projet de loi réglant la procédure administrative non contentieuse, doc. parl. 2209, p. 5), qualification qui a motivé le législateur à exclure la « *matière des contributions directes* », laquelle est précisément régie par l'AO, du champ d'habilitation de la loi du 1<sup>er</sup> décembre 1978 réglant la procédure administrative non contentieuse et partant de celui du règlement grand-ducal du 8 juin 1979 relatif à la procédure à suivre par les administrations relevant de l'Etat et des communes pris en exécution de celle-ci (Cour adm. 18 juillet 2009, n° 25336C, disponible sur [www.jurad.etat.lu](http://www.jurad.etat.lu));

Considérant que la reconnaissance expresse par le législateur de l'applicabilité exclusive de l'AO en matière d'impôts directs – matérialisée par une exclusion de la matière par elle régie du champ d'application des règles censées constituer le droit commun en matière administrative – empêche nécessairement le recours à des règles de droit administratif général relativement à toutes les questions qui sont régies par les dispositions spécifiques de l'AO ;

Considérant que plus spécifiquement concernant la forme et le contenu obligatoire d'un bulletin, force est de constater que l'AO comporte des dispositions spécifiques dans ses §§ 210 à 220, de manière que le recours à des règles du formalisme de droit commun des actes



administratifs sur ces questions méconnaît l'applicabilité exclusive de ces dispositions de l'AO ;

Considérant que s'agissant en l'espèce de bulletins fixant des cotes d'impôt sur le revenu et de la fortune, leurs forme et contenu se trouvent plus particulièrement régis par le paragraphe 210b) AO imposant la forme écrite pour un bulletin et par le paragraphe 211 AO ;

Considérant que dans la mesure où un bulletin d'impôt à notifier au contribuable constitue un exemplaire de la décision d'imposition contenu dans le dossier fiscal, les paragraphes 210b et 211 AO doivent être interprétés en ce sens que lors de la liquidation de l'impôt sur le revenu, la décision d'imposition doit prendre la forme écrite à la fois pour la décision d'imposition contenue au dossier fiscal et pour l'exemplaire à notifier au contribuable et que ce dernier doit en outre être assorti des mentions définies au paragraphe 211 AO ;

Qu'à cet égard, il convient de retenir que le paragraphe 211 AO n'impose pas formellement la signature du bulletin d'impôt par un responsable de l'administration et doit dès lors être interprété en ce sens qu'il ne requiert pas cette formalité et que la mention du bureau d'imposition ayant procédé à la fixation de la cote d'impôt conformément au § 210 (1) AO est suffisante pour permettre au contribuable de vérifier la compétence de l'autorité ayant pris la décision d'imposition (cf. HÜBSCHMANN, HEPP, SPITALER, *Kommentar zur RAO*, ad § 211, Anm. 5 ; TIPKE-KRUSE, *Reichsabgabenordnung, Taschenkommentar*, ad § 211, Anm. 7) ;

Que cette interprétation des §§ 210b et 211 AO admise de manière constante en Allemagne a également été reprise par la jurisprudence et la doctrine luxembourgeoises (cf. CE 3 juillet 1963, Bertogne, n° 5794 ; CE 24 mai 1995, Weirig, n° 9253 et A. STEICHEN, *Manuel de droit fiscal*, édit. 2006, tome 1, n° 661) et la Cour n'entend pas s'en départir en s'emparant de règles de formalisme d'actes administratifs non applicables en la matière ;

Qu'à titre supplémentaire, il y a lieu d'ajouter qu'en droit administratif général, il n'existe aucune condition de forme à remplir par un acte, afin de déterminer s'il constitue une décision, de manière qu'une décision administrative peut être purement orale, pourvu que son existence puisse être établie (trib. adm. 27 novembre 1997, n° 10123 du rôle, Pas. adm. 2008, V° Acte administratif, n° 85) ;

Qu'en outre, s'il est vrai qu'un acte administratif écrit doit être signé par son auteur et que cette obligation constitue une formalité substantielle, cette obligation ne concerne toutefois pas une copie notifiée à la personne concernée, de manière que nonobstant la circonstance que la copie qui est notifiée à l'administré ne porte pas la signature manuscrite de son auteur, la décision litigieuse existe matériellement (trib. adm. 19 mars 2007, n° 21762 du rôle, Pas. adm. 2008, V° Acte administratif, n° 84) et qu'elle doit être présumée valable sauf s'il y a lieu d'admettre, d'après les éléments en cause, qu'il n'y a pas eu prise d'une décision (CA 26 novembre 2009, n° 25728C, CA 26 novembre 2009, n° 25769C et 26 novembre 2009 n° 25770C disponibles sur [www.jurad.etat.lu](http://www.jurad.etat.lu)) ;

Considérant que c'est dès lors à tort que l'appelante critique le défaut, dans les bulletins litigieux, d'une signature, voire d'une quelconque identification de leur auteur pour en tirer la conclusion de l'inexistence juridique de ces mêmes bulletins ;

Que par voie de conséquence, le moyen est à écarter comme n'étant point fondé ;

Considérant que si en ordre subsidiaire, l'appelante sollicite l'annulation du jugement entrepris concernant l'applicabilité des dispositions de la loi du 23 décembre 2005 *ratione temporis*, il convient tout d'abord de souligner l'absence de moyen précis allant dans le sens de l'annulation demandée au niveau du jugement entrepris, de sorte que la Cour, dans son rôle de droit commun, analysera l'appel, dans cet ordre subsidiaire, comme visant la réformation du jugement entrepris et qu'à la base la juridiction administrative saisie d'un recours en réformation procédera, le cas échéant, à la réformation des bulletins critiqués, sauf les moyens sollicitant avec précision l'annulation desdits bulletins et non point du jugement critiqué ;

Considérant qu'avant de toiser utilement le prédit moyen soulevé en ordre subsidiaire, il convient d'analyser à titre préalable celui conditionnant le questionnement même de l'applicabilité de la loi du 23 décembre 2005 consistant dans le point de savoir si, à la base, les informations recueillies par l'AED l'ont été à juste titre, c'est-à-dire si, tel que le vise l'autre moyen soulevé plus loin par l'appelante, les secrets bancaire et fiscal n'ont point été violés par les organismes financiers respectifs ayant transmis les informations sur les avoirs du *de cujus*, suite au décès de feu Monsieur ... ..., voire par la suite par les tenanciers des informations ainsi obtenues ;

Considérant que s'il est vrai qu'en vertu de la loi luxembourgeoise prise plus particulièrement dans le point 2° de l'article 24 de la loi modifiée du 27 décembre 1817 sur le droit de succession, une succession *ab intestat*, c'est-à-dire sans qu'un testament n'ait été rédigé par le défunt, est exempte de tous droits de succession pour tout ce qui est recueilli ou acquis entre époux, laissant un ou plusieurs enfants nés de leur commun mariage ou des descendants d'iceux et que cette même exemption vaut encore pour tout ce qui est recueilli par les descendants du *de cujus* en ligne directe, pareille solution ne se trouve plus vérifiée comme telle lorsque le *de cujus* aura fait un testament ;

Considérant que d'après l'article 1<sup>er</sup> alinéa 3 de la loi du 31 janvier 1921 concernant modification de l'article 22 de la loi du 7 août 1920 sur la majoration des droits d'enregistrement, de timbre, de succession, etc., l'héritier en ligne directe qui, par testament, acquiert dans une succession des parts auxquelles il n'aurait pas eu de droit sans ces dispositions, acquittera un droit de succession tel qu'y plus amplement détaillé, tandis qu'en vertu de la loi du 13 juin 1984 portant révision de certaines dispositions législatives régissant la perception des droits de succession, le même principe d'imposition joue dans le chef du conjoint survivant légataire de son conjoint prédécédé, même en présence de descendants communs, une fois l'existence d'un testament en faveur dudit conjoint survivant vérifiée ;

Considérant que si dans l'hypothèse d'une succession exemptée, notamment celle échue à des descendants en ligne directe et/ou au conjoint survivant en présence de descendants communs, provenant d'un défunt décédé *ab intestat*, le secret à la fois bancaire et fiscal comporte la nécessaire non-transmission à l'AED ni la continuation par celle-ci de données concernant les avoirs du *de cujus* auprès d'instituts financiers, le principe inverse s'applique en s'analysant en obligation de transmission de données par les instituts financiers concernés du moment que dans la même configuration familiale le défunt est décédé *testat* en prévoyant des legs respectivement en faveur de son dit conjoint ou d'un ou plusieurs de ses descendants directs, de manière à ce que des droits de succession soient réduits ;

Considérant que la situation de l'espèce est celle où feu Monsieur ... ... est décédé *testat*, ayant disposé en faveur de ses deux fils, enfants communs avec son épouse actuellement appelante,

de sorte que la communication des données faite par les deux instituts financiers concernés à l'AED ne s'est point heurtée au secret bancaire ;

Considérant que si l'appelante invoque le certificat de non-imposition lui conféré par le receveur de l'AED, il y a lieu de voir qu'elle-même n'est pas légataire d'après le testament fait par feu son mari, seuls les deux fils communs y ayant été gratifiés, de sorte qu'il est certes vrai que de son seul point de vue la succession en question était exempte de droits de succession et que les instituts financiers concernés n'auraient pas pu sortir les informations litigieuses ;

Que cependant le fait que l'appelante soit exempte de droits de succession relève encore de la condition de l'existence de descendants communs, et la réalité des choses étant qu'il existe précisément un testament gratifiant les deux fils communs, force est de retenir que globalement la succession ne fut point exempte de tous droits et d'en dégager toutes les conséquences ci-avant énoncées ;

Considérant que dès lors le cas de non-application des obligations prévues par ailleurs par la loi du 28 janvier 1948, tel que délimité par son article 28 ne se trouve pas être vérifié en l'occurrence, contrairement aux conclusions de l'appelante ;

Considérant que relativement au moyen soulevé tenant à l'incompatibilité alléguée des dispositions de l'article 31 de la loi du 28 janvier 1948 avec les dispositions du paragraphe 22 AO, il convient tout d'abord de cerner les champs d'application respectifs des dispositions invoquées ;

Considérant que l'article 31 de la loi du 28 janvier 1948 dispose que « *tout renseignement, pièces, procès-verbal ou acte découvert ou obtenu, dans l'exercice de ses fonctions, par un agent d'une administration fiscale de l'Etat, soit directement soit par l'entremise d'un des services ou des personnes désignées ci-après, peut être invoqué par l'Etat pour la recherche de toutes sommes dues en vertu des lois d'impôt et des lois assimilées pour le recouvrement des droits, taxes et cotisations* » ;

Qui suivant le paragraphe 22 AO

- « (1) *Das Steuergeheimnis ist unverletzlich.*
- (2) *Einer Verletzung des Steuergeheimnisses macht sich schuldig:*
  - 1. *wer Verhältnisse eines Steuerpflichtigen, die ihm als Amtsträger oder amtlich zugezogenem Sachverständigen im Besteuerungsverfahren, im Steuerstrafverfahren oder auf Grund einer Mitteilung einer Steuerbehörde in einem anderen Verfahren bekanntgeworden sind, unbefugt offenbart;*
  - 2. *wer den Inhalt von Verhandlungen in Steuersachen, an denen er als Amtsträger oder als amtlich zugezogener Sachverständiger beteiligt war, unbefugt offenbart;*
  - 3. *wer ein Geschäfts- oder Betriebsgeheimnis, das ihm als Amtsträger oder amtlich zugezogenem Sachverständigen im Besteuerungsverfahren oder im Steuerstrafverfahren anvertraut worden oder zugänglich geworden ist, unbefugt verwertet.*
- (3) *Amtsträger ist ein Beamter oder wer, ohne Beamter zu sein, dazu bestellt ist, obrigkeitliche Aufgaben wahrzunehmen. Für Träger von Ämtern der*

*Religionsgesellschaften des öffentlichen Rechts gelten die Vorschriften, die für Amtsträger getroffen sind, entsprechend. » ;*

Considérant que s'il est vrai que d'après le paragraphe 178bis AO aucun renseignement aux fins de l'imposition du contribuable n'aurait pu être demandé par le bureau d'imposition aux établissements de crédits, il n'en reste pas moins qu'en l'occurrence, le bureau d'imposition s'est trouvé être détenteur des informations litigieuses émanant des deux établissements bancaires concernés en l'espèce sur base d'une transmission lui faite par l'AED, laquelle peut être considérée comme « *Mitteilung einer Steuerbehörde in einem andern Verfahren* » au sens du point 1 du paragraphe 22 (2) AO, de sorte que subsiste la question si en l'espèce l'imposition opérée sur base des renseignements en question est à analyser comme « *unbefugte Offenbarung* », partant comme violation du secret fiscal telle que prévue audit paragraphe 22 AO ;

Considérant que devant le fait ci-avant dégagé de l'obtention par l'AED, dans le cadre légal prévu, des informations litigieuses à partir des deux établissements financiers concernés, l'article 31 de la loi du 28 janvier 1948 précité comporte que celles-ci ont pu être invoquées « *par l'Etat pour la recherche de toutes sommes dues en vertu des lois d'impôt* », de sorte qu'à partir de cette seule disposition légale applicable en l'occurrence, compte tenu du libellé général et non restrictif, il ne peut être reproché aux auteurs des bulletins d'imposition actuellement critiqués d'avoir utilisé les données bancaires en question à des fins d'imposition, au-delà même du fait que la « *unbefugte Offenbarung* » vise tout comportement permettant l'obtention de ces renseignements par un tiers qui n'en a pas autrement connaissance, cas de figure non vérifié en l'espèce ;

Considérant que pour le surplus le paragraphe 22 AO n'est point applicable de façon directe à l'AED et s'applique aux seules autorités fiscales chargées de la fixation et de la perception des impôts directs, impliquant le principe que les informations leurs soumises par le contribuable, sinon par les autres personnes y visées, dont notamment une autre autorité fiscale, le tout dans le cadre d'une imposition, doivent être utilisées à cette fin d'imposition et ne peuvent être communiquées à des tiers, qu'il s'agisse d'autres administrations ou de personnes de droit privé, le secret fiscal ainsi ancré au paragraphe 22 AO découlant du fait que les autorités fiscales y visées sont à qualifier de confidentiels nécessaires du contribuable en question ;

Que dès lors, force est à la Cour de retenir qu'une fois qu'un renseignement émanant d'un établissement bancaire se trouve transmis de façon légale à une administration fiscale de l'Etat dans le cadre de la disposition de l'article 31 de la loi du 28 janvier 1948, l'Etat peut continuer à l'invoquer, fût-ce à travers une autre administration, pour la recherche de toute somme due en vertu des lois d'impôt sans enfreindre de la sorte le secret fiscal ancré au paragraphe 22 (2) 1) AO ;

Que le moyen est dès lors encore à rejeter ;

Considérant qu'il est constant en cause que l'ACD s'est vu transmettre des informations afférentes par l'AED en date des 7 et 12 janvier 2005, tandis que la loi du 23 décembre 2005 est entrée en vigueur le 1<sup>er</sup> janvier 2006 suivant les dispositions précises de son article 13, alors que les bulletins rectificatifs litigieux ont été émis le 20 août 2007 après que le *Recht auf Gehör* prévu par le paragraphe 205 (3) AO eût été exécuté à la date du 21 mai 2007 ;

Considérant qu'en l'espèce, la transmission des données concernant les avoirs de feu ... .. auprès des deux instituts financiers concernés, entrevue à la fois de la part de ces derniers vers l'AED et par la suite de l'AED vers l'ACD, se situe à chaque fois avant l'entrée en vigueur de la loi du 23 décembre 2005, tandis que les éléments de la procédure d'imposition comprenant la démarche du bureau d'imposition de consulter préalablement le contribuable sur base du paragraphe 205 (3) lorsqu'il a envisagé de s'écarter sensiblement d'éléments de la déclaration de succession ainsi que l'émission consécutive des bulletins d'imposition litigieux ont eu lieu après l'entrée en vigueur de ladite loi ;

Considérant que l'article 9 de la loi du 23 décembre 2005, intitulé « *liquidation du passé* » dispose qu'« *aucune information concernant les revenus soumis à la retenue libératoire et les intérêts dispensés de retenue touchés sur un dépôt d'épargne, ne peut être utilisée aux fins d'une poursuite pour fraude ou d'une imposition relative aux impôts sur le revenu ou sur la fortune née avant l'entrée en vigueur de la présente loi, si les revenus ne proviennent pas de fonds ou de placements qui constituent ou ont constitué, dans le chef du contribuable, un élément d'actif net investi dans une entreprise commerciale ou dans une entreprise agricole ou forestière, ou de l'actif net servant à l'exercice d'une profession libérale.* » ;

Considérant qu'au-delà de l'objet de la loi du 23 décembre 2005 correctement analysé par les premiers juges comme ayant consisté à introduire non pas une nouvelle imposition sur le revenu, mais une nouvelle modalité de recouvrement de l'impôt dû sur certains intérêts payés au Luxembourg, en l'occurrence d'un paiement moyennant retenue à la source libératoire à effectuer par l'agent payeur, il convient de souligner surtout que c'est cette loi du 23 décembre 2005 qui, d'après son article 1<sup>er</sup>, voit introduire une retenue à la source libératoire sur les revenus de l'épargne y visés et que cette retenue s'applique *ratione temporis*, d'après les termes de la loi, aux intérêts courus depuis le 1<sup>er</sup> juillet 2005 mais payés après le 1<sup>er</sup> janvier 2006 ;

Considérant qu'une simple combinaison des dispositions légales des articles 1<sup>er</sup> et 9 fait dégager de façon patente que si, d'après l'article 9, « *aucune information concernant les revenus soumis à la retenue libératoire et les intérêts dispensés de retenue touchés sur un dépôt d'épargne ne peut être utilisée ...* » la non-utilisation ainsi consacrée concerne précisément des revenus générés et intérêts courus depuis le 1<sup>er</sup> juillet 2005 mais payés après le 1<sup>er</sup> janvier 2006, cas de figure manifestement non vérifié en l'occurrence où les bulletins d'impôt litigieux ont tous trait à des revenus sinon des éléments de fortune imposables au titre des années 1997 à 2004 ;

Considérant que si l'article 9 en question s'intitule « *liquidation du passé* », la non-utilisation y visée des informations sorties autour de l'application de la retenue libératoire peut certes concerner des capitaux qui se sont trouvés dans le patrimoine du contribuable concerné dès avant l'entrée en vigueur de la loi du 23 décembre 2005 et susceptibles de poser pour les exercices antérieurs des questions d'imposition par rapport auxquelles les données ainsi sorties ne sauraient être utilisées d'après l'article 9, que, sous les limites y strictement circonscrites ;

Que toutefois les questions soulevées en l'occurrence sont étrangères en fait par rapport aux cas de figure précisément couverts sous le vocable de liquidation du passé chapeautant cet article ;

Considérant qu'à cet escient encore il reste constant que la transmission des données faite par les instituts financiers concernés à l'AED, puis continuée par l'AED à l'ACD, s'est également effectuée dans un cadre différent ayant trait à l'imposition de ce qui est recueilli dans une succession d'une personne habitante du Grand-Duché de Luxembourg décédée de façon que d'après les dispositions pertinentes de la loi applicable un droit de succession fût réduit ;

Considérant que dès lors la transmission des informations faite dès avant l'entrée en vigueur de la loi du 23 décembre 2005, dans un autre contexte, étranger à celui couvert par ses articles 1<sup>er</sup> et 9, ne tombe pas sous l'interdiction d'utilisation des informations prévue dans le cadre de la retenue libératoire y visée ;

Que c'est encore à juste titre que les premiers juges ont débouté l'appelante actuelle de ses moyens afférents ;

Considérant qu'il suit de ce qui précède qu'au-delà du volet de la compétence d'attribution de la juridiction administrative saisie, l'appel laisse d'être fondé et le premier jugement est à confirmer quant au fond ;

#### **Par ces motifs**

la Cour administrative, statuant à l'égard de toutes les parties en cause ;

déclare l'appel recevable ;

réformant, dit que le tribunal administratif était appelé à statuer comme juge de la réformation ;

pour le surplus, déclare l'appel non fondé ;

confirme le jugement entrepris dans cette mesure ;

condamne l'appelante aux dépens de l'instance d'appel ;

Ainsi délibéré et jugé par:

Francis DELAPORTE, vice-président,  
Henri CAMPILL, premier conseiller,  
Serge SCHROEDER, conseiller,

et lu par le vice-président en l'audience publique au local ordinaire des audiences de la Cour à la date indiquée en tête en présence du greffier en chef de la Cour administrative Erny MAY.

s. MAY

s. DELAPORTE